

La Configuración Constitucional del Sistema Tributario Nicaragüense

Julio Argueta Jaen
Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, León.
julioarguetajaen@hotmail.es

Fecha de recibido: mayo 2017 / Fecha de aprobación: noviembre 2017

Resumen

Este artículo trata sobre el desarrollo de las cláusulas tributarias constitucionales en Nicaragua. El propósito general es presentar una sucinta sistematización de la configuración constitucional del sistema tributario nicaragüense. Entre los objetivos específicos que subyacen están: reconocer los antecedentes constitucionales tributarios, analizar los principios tributarios constitucionales vigentes, valorar la reserva de ley tributaria y ubicar el sistema tributario constitucional nicaragüense en relación al derecho comparado. La investigación es teórico-dogmática, en esta se analiza la normatividad y axiología tributaria constitucional con referencias históricas y comparadas. Entre los principales hallazgos están los siguientes: Desde los albores del constitucionalismo nicaragüense, se observa como manifiesta y progresivamente, aunque también de forma lenta, se ha configurado la materia tributaria a nivel de la Carta Magna. Hay una temprana adopción constitucional del principio de progresividad tributaria, primero de forma taxativa y en la actualidad de forma implícita. No obstante, se relacionan algunas evidencias sobre la existencia de un sistema tributario regresivo. Existe una adecuada reserva de ley de la materia tributaria, tanto para el establecimiento de los tributos como para la exención de los mismos. La conclusión se inclina por robustecer el texto fundamental con una determinación taxativa del principio de progresividad tributaria.

Palabras Clave

Sistema tributario / principios tributarios / impuestos progresivos / impuestos regresivos / reserva de ley tributaria.

Abstract

This article deals with the development of constitutional tributary clauses in Nicaragua. The general purpose is to present a brief systematization of the constitutional configuration of the Nicaraguan tributary system. Among the specific objectives underlies are: to recognize the constitutional tributary antecedents, to analyze the constitutional tributary principles in force, to assess the tributary law reserve and locate the Nicaraguan constitutional tributary system in relation to comparative law. The research is theoretical-dogmatic, in this the normativity and constitutional tributary axiology is analyzed with historical and comparative references. Among the main findings are the following: Since the dawn of Nicaraguan constitutionalism, it is observed how manifest and progressively, although also slowly, has been configured tributary matter at the level of the Magna Carta. There is an early constitutional adoption of the principle of tributary progressiveness, first exhaustively and now implicitly. Nevertheless, some evidences are related to the existence of a regressive tributary system. There is an adequate law reserve in tributary matter, both for the establishment of taxes and the exemption of the same. The conclusion is inclined to strengthen the fundamental text with a strict determination of the principle of tributary progressiveness.

Tabla de Contenido

1. Introducción. 2. La Constitución Económica. 3. El derecho financiero y el derecho tributario en la doctrina. 4. Lo tributario en la historia constitucional nicaragüense. 5. Lo tributario en la actual Constitución Política de Nicaragua. 6. Reserva de ley tributaria. 7. Perspectiva sobre la indeterminación jurídica tributaria. 8. Progresividad tributaria comparada. 9. Conclusiones. Referencia bibliográfica.

I. Introducción

Con el surgimiento del constitucionalismo, un sinnúmero de derechos, deberes y formas de organización estatal han ido configurándose jurídicamente, tanto constitucional como ordinariamente. Esto ha sido parte de los procesos de institucionalización que, de alguna manera, también se han legitimado por la fuerza de la facticidad y/o por el control que, sobre ciertos enclaves del poder, han ejercido determinados actores políticos, económicos y sociales en momentos específicos.

La configuración de la dimensión económica dentro de las constituciones, es parte de estos procesos. Históricamente, lo económico ha sido el cimiento sobre el que se han erigido y justificado los fundamentos normativos de orden político, social, filosófico, cultural y ético de los sistemas sociales. Ejemplo de esto, fue la estimación del derecho en la época del *laissez faire*, donde lo jurídico aparecía como simple mecanismo de registro y sanción de los resultados del mercado (Bejarano, 1999, pp. 155-163),

No obstante, tres tesis sobre la relación entre economía y derecho nos facilitan una interpretación y aproximación a esta interacción (Acosta Iparraguirre, 2003, pp. 86-95). La primera de estas, es la de las “relaciones de integración”, la cual a decir de Rudolf Stammler, lo económico y lo jurídico, en lugar de contradecirse, se complementan formando un solo bloque. Por tanto, la vida social es considerada como la mezcla de una parte substancial (la economía) y de una parte formal (el derecho). La segunda, es la tesis de las “relaciones de causalidad”. El marxismo sostiene que la economía es la causa de todo y el derecho uno de sus efectos, por tanto los modos de producción material son los que condicionan el proceso de vida social, política y espiritual. Sin embargo, Harold Kerbo (1998, pp. 101-103), matiza este enfoque señalando que si bien Marx consideraba primordial la influencia a largo plazo de la infraestructura en la superestructura social, también llegó a reconocer que, en muchos sistemas sociales, el factor político o las mismas tradiciones culturales podían moldear o influir en los medios y relaciones de producción (en la infraestructura social). La última tesis trata de las “relaciones de interacción”. Para esta, a toda acción económica corresponde una reacción del derecho. Con esta posición se niega totalmente la dominación del factor económico sobre el jurídico y de este sobre aquel.

Retomando lo dicho por Sánchez Zorrilla (2011, p. 337), en el sentido de que “*un trabajo dogmático bien realizado no debe dejar de lado el conocimiento existente en otras áreas*”, de la teoría sociológica contemporánea extraemos parte de las consideraciones sobre las relaciones entre individuo y sociedad, es decir, entre las perspectivas de la acción y estructural, respectivamente. El centro del asunto tiene que ver con qué predomina sobre qué, si es la sociedad sobre el individuo o este sobre aquella.⁴⁸

Al respecto, existe una corriente teórica dominante que se ha inclinado en favor de una mutua implicación entre estas perspectivas (Light, Keller & Calhoun, 1991, p. 15). Extrapolando esta apreciación, podemos decir que lo que hay entre derecho y economía es una relación de interdependencia. Dada esta conclusión, en este trabajo asumimos que lo jurídico bien puede jugar el rol de garante de una diversidad de intereses económicos, siempre que no solo compense las inequidades sociales, sino que sirva de vehículo para el logro de las grandes finalidades sociales constitucionalizadas por el Estado.

Esta es la perspectiva con la que volvemos la mirada a la configuración jurídica de lo económico dentro del constitucionalismo, al igual que a la forma en que constitucionalmente se ha concebido el derecho financiero y dentro de este al sistema tributario. Por este último término, preliminarmente entendemos que se trata de un régimen impositivo o de recaudación por antonomasia que, como veremos más adelante, en el repaso de nuestra historia constitucional se ha mostrado con diferentes matices.

En cuanto a la metodología seguida en este trabajo, de los tres aspectos esenciales de la investigación jurídica conocidos como facticidad, normatividad y axiología (Waleska Rivera, 2007), aquí se tratan los dos últimos, con lo cual se examinan tanto las disposiciones normativas como los valores intrínsecos del contenido jurídico tributario de la Carta Magna.⁴⁹

En atención a lo anterior, retomamos como fuentes principales a la Constitución y la doctrina,⁵⁰ de ahí que este estudio documental es teórico-dogmático (Elgueta Rosas & Palma González, 2010, pp. 231-232 y Sánchez Zorrilla, 2011, p. 336).

Siguiendo a Rivera, Elgueta y Palma, el enfoque de investigación es descriptivo-analítico dado que se identifican, organizan y contrastan los elementos que configuran el componente tributario de la Constitución Política de Nicaragua. Sin embargo, también se recurre a dos enfoques más, el histórico y el comparativo.⁵¹ De esta manera,

⁴⁸ La perspectiva estructural sostiene que las relaciones, el comportamiento, los gustos y preferencias que tienen las personas o grupos pueden explicarse por fuerzas sociales externas al individuo que surgen de la forma en que se organiza la sociedad, es decir, las opciones y acciones de las personas están limitadas e influenciadas por la organización social. En cambio, la perspectiva de la acción se ha ocupado de asentar que es la interacción social de las personas y grupos la que crea, en el día a día, los indicadores sociales que construyen la sociedad; es la acción de los individuos la que configura el tipo de organización social que predomina en la sociedad (Light, Keller & Calhoun, 1991, pp. 13-15).

⁴⁹ La facticidad que refiere Rivera, son los hechos que dan lugar al nacimiento de ciertas normas y que, por tal razón, son hechos regulados por el Derecho.

⁵⁰ El resto de las fuentes son la jurisprudencia y la realidad social.

⁵¹ Los otros enfoques son: exploratorio, propositivo y proyectivo. El primero trata de abrir camino para la realización de posteriores investigaciones; el segundo evalúa las fallas de los

cronológicamente se describen los principales aspectos tributarios desde la Constitución Federal de 1824 hasta la Constitución de 1987, pero la revisión más exhaustiva fue sobre el contenido de esta última y las reformas constitucionales correspondientes. Asimismo, la progresividad tributaria que subyace en nuestra Constitución vigente, fue comparada con las constituciones hispanas que instituyen sistemas fiscales.

2. La Constitución Económica

Antecedentes de la Constitución Económica

Chanamé Orbe (2009, p. 256), destaca que la Constitución de Querétaro de 1917 es un documento histórico, relevante en la evolución de los derechos económicos, sociales y culturales, por cuanto es el primer intento constitucional de conciliar los derechos civiles y políticos con la nueva concepción de los derechos sociales.

No obstante, aparte de otra serie de hechos que constituyeron parte del sustrato subyacente al nacimiento del derecho económico,⁵² Muñoz (2010, p. 9) y Chanamé Orbe (p. 253), se inscriben en la línea de que es hasta la Constitución de Weimar cuando comienza la Constitución Económica. Chanamé explica que si bien es cierto que casi siempre existieron referencias económicas y financieras en muchas constituciones, no por esto se debe entender la Constitución Económica como concepto orgánico.⁵³

Acosta (pp. 116-118), refuerza este criterio señalando que Weimar es un caso distinto a todo lo anterior. Con Weimar se produjo un enriquecimiento dogmático de la Constitución, ampliando los derechos civiles y políticos, y también una novedosa regulación constitucional de la vida económica con el desarrollo de su parte orgánica.

Concepto de Constitución Económica

Muñoz (p. 10), refiere que la Constitución Económica se entiende dogmáticamente como el reconocimiento de derechos económico-sociales y orgánicamente como la atribución del Estado de intervenir en el proceso económico.

Muñoz (pp. 13 y 17), recurre a Herrero de Miñón para decir que la Constitución Económica tiene dos acepciones: 1) La formal, son las normas constitucionales (principios y reglas), que rigen la actividad económica del Estado y los ciudadanos; 2) La material, son todas las reglas que rigen la economía, así como todas las instituciones para

sistemas o normas, a fin de proponer posibles soluciones; el tercero realiza predicciones sobre el futuro de algún aspecto jurídico.

⁵² Entre los hechos más relevantes se destacan: la Revolución Rusa de 1917 y el éxito inicial de la planificación soviética que estableció la intervención estatal en la economía; la Constitución austríaca de 1920; la Constitución española de la Segunda República de 1931, la cual facultaba al Estado a intervenir en la explotación y coordinación de empresas cuando lo requiriesen la racionalización de la producción y los intereses económicos nacionales; la crisis económica de los años treinta; la aparición de Keynes en la teoría económica; y el auge de los movimientos sociales y sindicales de la época (Orbe, p. 255 y Muñoz, p. 10).

⁵³ Orbe indica que el término de Constitución Económica se generalizó en 1925 y que fue Carl Schmitt quien incorporó esta categoría a la literatura jurídica con su obra *“La defensa de la Constitución”* (1931). En esta se menciona el término mostrando su preocupación por la adopción de un régimen político con una base económica.

la administración, dirección y estructuración de la misma. Si bien puede que no exista Constitución Económica formal, sí existe Constitución Económica material y justamente aquí estriba el soporte constitucional del derecho de la economía.

De esto se desprenden las funciones básicas del Estado en la economía. Sáinz de Bujanda (1962, p. 11), señala que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa del Estado, está constituido por la gestión económica. En tal sentido, estas funciones tienen que ver con administrar el patrimonio, obtener recursos económicos, así como destinar e invertir en el desarrollo de políticas públicas.

Tipos de Constitución Económica

Uprimny y Rodríguez (2006, pp. 24 y 28), señalan los tipos de Constitución Económica siguientes:

- a) *Abiertas*: Son aquellas que no constitucionalizan un modelo económico preciso. Es decir, no prefiguran los instrumentos para alcanzar sus metas o en todo caso admiten una pluralidad de formas, instrumentos y políticas para llegar a un mismo objetivo, muy a pesar de ser valorativas y normativas o de establecer límites a las políticas económicas e incluso de declarar objetivos sociales deseables como el derecho universal a la educación.
- b) *Cerradas*: No solo establecen que las personas tienen determinados derechos, sino que además precisan el modelo económico y de gestión al igual que el medio para alcanzarlos. Sería el caso de que el Estado establezca el suministro público de la educación como única forma de concretar ese derecho universal.

En sentido estricto, si adoptamos el criterio de que la Constitución de Nicaragua no define un modelo económico específico, sino genérico (Herrera Espinoza, 2004, p. 84)⁵⁴ y asumiendo que, como expresión del pluralismo económico, hay una pluralidad de instrumentos públicos, mixtos y privados para alcanzar los objetivos sociales,⁵⁵ podríamos decir que lo que tenemos en nuestro país es un tipo de Constitución Económica Abierta.

En tal orden, nuestro máximo texto normativo se asemejaría a la Constitución de Colombia, por cuanto esta no constitucionaliza un modelo económico preciso. Sin embargo, la Carta Magna colombiana admite políticas económicas diversas para

⁵⁴Herrera Espinoza sostiene que: *Es posible afirmar que las disposiciones económicas contenidas en la Constitución nicaragüense no establecen un paradigma económico específico, sino que, antes bien, adoptan un modelo económico genérico que descarta, de un lado, la absoluta libertad económica, pese a que declara abiertamente que el “ejercicio de las actividades económicas corresponde primordialmente a los particulares” y, de otro, la estatalización absoluta de la economía.*

⁵⁵ Es exclusivamente pública la obligación estatal de regular los servicios públicos básicos, así como aprobar el presupuesto general de la república, crear, aprobar, modificar y suprimir tributos y dirigir la economía del país (Cn., artos. 105, 112-115 y 150, numeral 13); Es mixto el impulso de proyectos público-privados para el mejoramiento y desarrollo de la infraestructura, en especial, energética, vial y portuaria (Cn., art. 100); Es de la esfera privada el hecho de que corresponde primordialmente a los particulares el ejercicio de la actividad económica, así como la posibilidad de los sujetos privados de participar en la explotación de los servicios públicos mediante concesiones de conformidad con la ley (Cn., artos. 99, párrafo tercero, y 105).

concretar los derechos, aunque dentro de ciertos límites normativos y valorativos, con lo cual no es un texto neutro que permita la aplicación de cualquier modelo económico (Uprimny y Rodríguez, pp. 24 y 29).

No obstante, si nuestra Constitución de forma taxativa y precisa llegara a definir un modelo económico determinado, manteniendo la misma pluralidad de formas para concretar sus propósitos, estaríamos ante el problema de una doble tipificación. Por acoger un modelo económico preciso, sería del tipo de Constitución Económica Cerrada y por fijar una pluralidad de formas para alcanzar sus finalidades, sería una Constitución Económica Abierta.

Este es el caso de la Constitución del Perú, la cual de forma concreta define como modelo económico la Economía Social de Mercado y también determina una pluralidad de formas (públicas, privadas y mixtas), para alcanzar las finalidades sociales (Cn., artos. 11, 17, 58 y 60).

Ahora bien, si nos adentramos un poco a realizar una sumaria valoración del modelo económico nicaragüense, partimos de que en este trabajo adoptamos el criterio relacionado por Jorge Ruíz Dueñas, el cual señala tres planteamientos centrales:

1. *“Hay tantas economías mixtas como sistemas económicos, habida cuenta de que no existe una economía estrictamente capitalista o colectivista”.*
2. *“En las sociedades de mercado se pueden observar una diversidad de economías mixtas a pesar de que no se haga referencia a esta denominación”.*
3. *“En la actualidad el debate se centra en una economía mixta más estatista y otra más privatista”.*

En atención a lo anterior, no porque la Constitución no declare manifiestamente un tipo específico de modelo económico debemos suponer que no lo tenga. Siguiendo el criterio de interpretación sistemático y aplicando el Principio de Unidad de la Constitución (Díaz Revorio, pp. 13-19),⁵⁶ muchos de los conceptos o categorías jurídicas se encuentran dispersas en los textos jurídicos a veces manifiesta o subyacentemente.

Esto se corresponde con el hecho de que, fundamentalmente, la economía nicaragüense es mixta no porque la Constitución lo declara específicamente (Cn., art. 3), sino porque así se deduce de su articulado. Como ejemplo de esto, la Constitución establece que: *“El Estado garantiza... el marco jurídico para impulsar proyectos público-privados, que facilite, regule y estimule las inversiones de mediano y largo plazo necesarias para el mejoramiento y desarrollo de la infraestructura, en especial, energética, vial y portuaria”* (Cn., art. 100). Pero

⁵⁶ La interpretación sistemática se rige por tres componentes: el argumento o *coherencia*, mediante el cual la interpretación no puede expresar normas incompatibles; el argumento *sedes materiae*, aplicable a preceptos dudosos teniendo en cuenta el lugar que ocupa el texto normativo del que forma parte; el argumento sistemático en sentido estricto, la interpretación toma en cuenta otros preceptos o normas constitucionales en el entendido que la Constitución “es un todo en el que cada precepto adquiere su pleno valor y sentido en función del conjunto”. En tanto, el Principio de Unidad de la Constitución, considera a esta como un todo que se sitúa en la cúspide del ordenamiento jurídico y a su vez preside la interpretación del mismo.

incluso, bien puede la Constitución no expresar en el artículo 3 que la economía es mixta, pero lo sería por lo antes señalado.

Lo que cabría discernir, es el tipo de economía mixta que es aplicable a nuestro caso. Así, bien podríamos llegar a establecer que, de los modelos referidos por diversos autores,⁵⁷ el modelo económico que subyace en nuestra Constitución es el de la Economía Social de Mercado.⁵⁸ No obstante, en el plano práctico y cotidiano, puede considerarse que lo que se aplica es el modelo clásico liberal de la Economía de Mercado o el modelo de Estado Corporativo, pero esto es un aspecto que no entramos a analizar por no ser parte del alcance de este trabajo.

⁵⁷ Milagros Olivos Celis (2012, p. 3), señala que de los diferentes modelos económicos que han existido, dos son los que han configurado los distintos regímenes sociales: la **Economía de Libre Mercado** y la **Economía Planificada**. Para Vargas Hernández (2006), el **Estado Corporativo** es parte de la cadena evolutiva del capitalismo. El objeto es disimular la dictadura del capital monopolista aparentando “*colaboración entre las clases y la armonía de los intereses*” (Diccionario de Filosofía, 1984, pp. 146 y 164). Para Figueroa Salamanca y Tuta Alarcón (2005, pp. 105-106), el rasgo principal del Estado Corporativo es la representación de intereses no competitivos. De los anteriores modelos económicos, algunos modelos que se podrían encuadrar como diversas formas de economía mixta son: **Economía mixta como aproximación al capitalismo regulado**, típica del Estado de Bienestar Keynesiano europeo; **Economía mixta como aproximación al capitalismo neoliberal**, liberalización económica y financiera a escala global, desregulación, privatización del sector público, reducción del gasto público, etc. (Vargas, pp. 8-11); **Economía mixta como Capitalismo de Estado (monopólico privado o monopólico público)**, el gobierno como actor económico dominante, utiliza los mercados en función de su beneficio monopólico combinando el autoritarismo político con el control estatal de los sectores claves de la economía (Resico, p. 78); **Economía Social de Mercado**, mediatizador intermedio entre el liberalismo económico y la economía dirigida (Olivos, p. 6). La Economía Social de Mercado intenta combinar: bienestar social, mercado libre, respeto a la propiedad, iniciativa privada, libre competencia, combate a los monopolios y oligopolios, Estado subsidiario y solidario con acciones estatales auxiliares, complementarias y temporales (Chanamé Orbe, pp. 275- 276); **Economía Social Solidaria**, más que un modelo es una práctica económica alternativa a la crisis neoliberal. Pérez de Mendiguren, Etxezarreta Etxarri y Aldanondo (2008, pp. 12 y 13), refieren a Laville, Eme, Levesque, Mendell y Favreau para indicar que supone una forma de democratización de la economía. Para Askunze Elizaga (en Celorio y López de Muniain, 2007, pp. 107-113), es un sistema socioeconómico, cultural y ambiental desarrollado de forma individual o colectiva a través de prácticas solidarias, participativas, humanistas y sin ánimo de lucro para el desarrollo integral del ser humano como fin de la economía.

⁵⁸ Además de la propiedad privada, libertad de empresa y el libre mercado, se encuentran los típicos postulados de la Economía Social de Mercado, tales como: **Responsabilidad individual**: Rendimiento de cada uno de los individuos que componen la sociedad y fijación de roles y compromisos de los actores económicos (Art. 99, párrafo 3ro); **Solidaridad**: Establecida como norma principal (Artos. 4, 5 y 6); **Subsidiariedad**: Corrigen inequidades, como los derechos sociales de prestación. Ej.: Los derechos de familia, laborales, el derecho a la educación, salud, vivienda, seguridad social, etc. (Artos. 56-88, 116-128). También hay otra serie de artículos: **Participación en la economía**: En las políticas públicas, en el ciclo de proyectos, así como en los espacios públicos y privados (Artos. 2, 5.2, 6, 50, 81, 98, *in fine*, 101, 111 y 150.13); **Reforma agraria**: Proyecta un cambio hacia una sociedad sin explotación (Artos. 106-111); **Categorías jurídicas indeterminadas**: Orientan la edificación de una sociedad mejor. Entre estas categorías se encuentran: el bien común, sociedad inclusiva, justa y equitativa, redistribuir la riqueza, igualdad, responsabilidad social, consumo responsable y solidario, el bien vivir, distribución justa de la tierra y la sana competencia (Artos. 4, 5, 6, 60, 98, 99 y 106).

Visto lo anterior, los tipos teóricos de Constitución Económica no se ajustan para definir lo socioeconómico constitucional de forma universal. En tal sentido, convendría mejor definir las constituciones económicas por la forma en que se facilita el cumplimiento de sus finalidades, más que por el modelo económico que los textos fundamentales acogen.

A nuestro criterio y congruente con lo anterior, una definición operacional de Constitución Económica sería:

- a) *Abierta*: Sistemas en que el modelo económico admite una pluralidad de formas, pero preponderantemente privadas para el ejercicio de la actividad económica y el logro de las finalidades constitucionales.
- b) *Cerrada o más bien Semi-cerrada*: Sistemas en que el modelo económico admite una pluralidad de formas, pero preponderantemente públicas para el ejercicio de la actividad económica y el logro de las finalidades constitucionales.

3. El derecho financiero y el derecho tributario en la doctrina

El derecho financiero

A decir de Fernando Pérez Royo (2011, pp. 33-35), una de las definiciones que atañen al estudio del derecho financiero es la referida a las finanzas públicas. En este sentido, el derecho financiero regula la actividad financiera pública, es decir, constituye el ordenamiento jurídico que regula a la Hacienda Pública.⁵⁹ Pérez Royo denomina actividad financiera⁶⁰ a la que es desarrollada por el Estado y los demás entes públicos para el cumplimiento de las funciones que le están encomendadas. Esta actividad tiene dos dimensiones, la relativa a los ingresos y la concerniente a los gastos públicos.

Una definición quizá más completa de derecho financiero, es la que relaciona Sol Juárez (2012, p. 15), quien refiere que es el conjunto de normas que regulan la obtención,

⁵⁹ Sobre la Hacienda Pública, Martínez Lago y García de la Mora (2013, pp. 45-46), refieren que, en sentido objetivo, es el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico y de titularidad pública (estatal, autonómica o local). En sentido subjetivo, hace referencia al sujeto titular de las funciones públicas que llevan a cabo la actividad financiera, encaminadas a la actuación de dichos derechos y obligaciones. Estos autores agregan que el concepto de Hacienda Pública tiene también un sentido funcional para referirse a una función pública; a la actividad financiera de los entes públicos. Esta actividad se concreta en la recaudación de ingresos, la realización de gastos públicos y el control que realiza la Hacienda Pública.

⁶⁰ Entre las características de la actividad financiera del Estado, Pérez Royo señala las siguientes: 1) *Es una actividad pública*: tanto por el sujeto u órgano que la dirige (el Estado u otro ente de este), como por el objeto, es decir, por el tipo de necesidades que se satisface (las colectivas); 2) *Es una actividad medial o instrumental*: por cuanto las necesidades públicas pueden clasificarse en finales o instrumentales, según satisfagan o no de manera inmediata una necesidad pública. Así tenemos que los servicios públicos, como el de educación o salud, satisfacen una necesidad de tipo final. Por su parte, el régimen de funcionarios públicos no satisface inmediatamente ninguna necesidad colectiva, solo es un instrumento necesario para el desarrollo de las funciones sustantivas o finales. En el caso que nos ocupa, la actividad financiera es de tipo instrumental de segundo grado (medial), porque refiere a una actividad que tiene por objeto los medios financieros o dinerarios para el desarrollo de las demás funciones públicas; 3) *Es una actividad jurídica*: dado que está sometida a normas y principios jurídicos regulados por el derecho financiero.

gestión y empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos. De acuerdo con esto, el derecho financiero se clasifica en derecho fiscal o tributario, derecho patrimonial y derecho presupuestario. El primer concepto, que trata de la obtención de recursos, es el que abordaremos más adelante, con lo cual los dos últimos términos aluden, el patrimonial, a la actividad del derecho financiero que regula y administra el patrimonio del Estado y el derecho presupuestal, a la actividad del derecho financiero que regula y establece el gasto público o presupuesto de egresos.

El derecho tributario y el sistema tributario

Como parte del derecho financiero, el derecho tributario o fiscal se entiende, de forma general, como el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público (Sol Juárez, H., p. 14).

En cuanto al sistema tributario, Martínez Lago y García de la Mora (2013, p. 71), señalan que este es un conjunto de tributos que de manera impositiva son aplicables a un país. Pérez Royo (pp. 55-60), agrega que ese conjunto de tributos, que son para la financiación de los gastos públicos, forma un todo unitario, articulado y relacionado entre sí mediante diversos criterios como el geográfico o los niveles de gobierno (Estado Central, Regiones Autónomas y Gobiernos Locales).

A estas consideraciones podría agregarse que el sistema tributario no solo es el conjunto de normas y tributos, sino también el conjunto de organismos que rigen la fiscalización, control y recaudación de los tributos de un Estado en un período determinado, en forma lógica, coherente y armónicamente relacionado entre sí (Villalobos, p. 1).

Los tributos

Diversos autores concuerdan en definir a los tributos como ingresos públicos que constituyen una prestación pecuniaria de derecho público, establecida por ley y exigible por la administración, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (Martínez Lago y García de la Mora, p. 62; Pérez Royo, pp. 42-43).⁶¹

Los tributos tienen como característica ser coactivos y contributivos. Coactivos porque son una prestación definida unilateralmente por el ente público, a través de los procedimientos previstos en la ley, sin concurso de la voluntad de los sujetos llamados a satisfacerlos. Lo contributivo hace referencia al destino establecido para el tributo, como es la financiación del gasto público o las necesidades colectivas. Sin dejar de lado los propósitos extra-fiscales que pueden tener los tributos,⁶² lo contributivo es la naturaleza intrínseca o el fundamento de existencia del mismo (Pérez Royo, pp. 42-43).

⁶¹ Pérez Royo (p. 74), resume como elementos fundamentales de los tributos la identidad y la entidad. El primero concierne a la identificación de la prestación y el segundo a la cuantificación de la misma. No obstante, en estos elementos se entienden otra serie de supuestos que integran los tributos tales como: la determinación del hecho imponible, quién está obligado a pagarlo (el sujeto pasivo), la base, tipo y cuota a pagar, así como el lugar de pago, los plazos para el pago, entre otros. Esta materia es regulada mediante la legislación ordinaria y otras normativas inferiores.

⁶² Un ejemplo de esto es el caso del arancel de aduanas o los impuestos sobre el tabaco, alcoholes o hidrocarburos que sin perder su naturaleza tributaria, son al propio tiempo

En la doctrina se establece que son clases de tributos las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos (Pérez Royo, pp. 44-55).

Las tasas son los costes de los servicios públicos que, a diferencia de los impuestos, les es consustancial el principio del beneficio, según el cual el coste de los servicios debe satisfacer total o parcialmente la prestación exigida a los usuarios.⁶³ Las contribuciones especiales, que igual que las tasas son un tributo basado en el principio de beneficio o equivalencia, son las que se reservan para la financiación de las actividades de la administración. Estas actividades pueden ser obras públicas o ampliación de servicios en los que, a pesar de que la inversión aprovecha al conjunto de la colectividad, es posible identificar a los sujetos especialmente beneficiarios de dichos gastos y repartir entre ellos el coste de la inversión o parte de ella.⁶⁴

Los impuestos, que son la categoría tributaria fundamental, pueden entenderse como: *“Los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*. En otras palabras, los impuestos⁶⁵ son el tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la administración.⁶⁶

En la legislación nicaragüense se acogen estas tres consideraciones de los tributos y se agrega la categoría denominada como “otros ingresos”. Estos son los que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias o

instrumentos de la política comercial, sanitaria o industrial (Pérez Royo, pp. 43-44).

⁶³ Pérez Royo (pp. 46-47), refiere dos tipos de tasas: 1) Las exigidas por el uso especial de dominio público (ocupación de la vía pública); 2) Las derivadas de la prestación de servicios o la realización de una actividad que beneficia al usuario (abastecimiento de agua, limpieza de las vías públicas, etc.).

⁶⁴ Sería el caso de la municipalidad que construye una carretera de circunvalación y procede a recuperar parte del coste repartiéndolo en contribuciones especiales entre los propietarios de los inmuebles que de manera especial se han beneficiado de la obra al aumentar el valor de sus bienes (Pérez Royo, pp. 49-50).

⁶⁵ Pérez Royo (pp. 52-55), refiere algunas clases de impuestos: **1) Directos e indirectos:** Los directos provienen de la renta o de la posesión de un patrimonio. Los indirectos provienen del consumo. En los indirectos se experimenta una traslación de la carga tributaria al consumidor; **2) Personales y reales:** Los personales son aquellos cuyo hecho imponible se establece en relación de determinadas personas, en caso contrario son considerados como reales. Ejemplo de los personales es el Impuesto sobre la Renta (IR); **3) Subjetivos y objetivos:** Los subjetivos tienen en cuenta las circunstancias personales o familiares de los sujetos a los que le es aplicable el impuesto, o sea que, la carga tributaria se adapta a esas circunstancias. Los objetivos no consideran las circunstancias ya señaladas; **4) Instantáneos y periódicos:** Esta definición no solo es aplicable a los impuestos, sino a los tributos en general. Son instantáneos aquellos en que el hecho imponible se agota con su propia realización (Ej.: Impuesto de sucesiones). En los periódicos el hecho imponible consiste no en un acto, sino en una situación que se prolonga en el tiempo o son de realización progresiva (Ej.: La posesión de un inmueble o la obtención de renta durante un determinado período).

⁶⁶ En Nicaragua, son impuestos estatales centrales: el Impuesto sobre la Renta (IR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Selectivo de Consumo (ISC), etc. Los regionales pueden establecerse en las Regiones Autónomas del Caribe, conforme a la ley de autonomía correspondiente. Son impuestos locales el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto Municipal sobre Ingreso (IMI) y el Impuesto de Matrícula.

que son producto de la explotación de sus bienes patrimoniales, así como los demás ingresos no calificados como impuestos, tasas y contribuciones especiales (Art. 9, *in fine*, Código Tributario).

Los principios constitucionales tributarios

En la doctrina se aprecian una diversidad de principios que recoge el derecho financiero para regir a los tributos. Sin embargo, entre los principios más comunes a los sistemas tributarios, seguimos la clasificación general que realiza Pérez Royo (pp. 61-71), para quien los principios tributarios rectores son: 1) Capacidad económica; 2) Igualdad; 3) Generalidad; 4) Progresividad; 5) Límite a la confiscatoriedad; 6) Legalidad. Más adelante, en el acápite cinco de este trabajo, estos principios son explicados y analizados en la medida en que tienen presencia en nuestro texto constitucional vigente.

4. Lo tributario en la historia constitucional nicaragüense

En la historia de Nicaragua, como Estado Libre, Soberano e Independiente de la Federación Centroamericana, hemos tenido 10 Constituciones Políticas⁶⁷ y múltiples “reformas parciales”⁶⁸ al texto fundamental. La última Constitución, la de 1987, ha sido la más afectada con reformas constitucionales, una de estas mediante sentencia de la Corte Suprema de Justicia⁶⁹.

No obstante, después de la independencia de España de 1821, nuestra historia constitucional tiene como antecedentes la Constitución de la República Federal de Centro América, del 22 de noviembre de 1824 y la Constitución del Estado de Nicaragua, dentro de la Federación, del 8 de abril de 1826. Aquí encontramos los postulados tributarios siguientes:

Constitución de la República Federal de Centro América del 22 de noviembre de 1824:

En este texto son escasas las regulaciones y los derechos de tipo económico. En materia tributaria se establecieron atribuciones para el Congreso de la Federación, a este se le faculta para decretar y designar rentas generales para cubrir los gastos de la administración; arreglar la administración de las rentas generales, decretar en casos extraordinarios impuestos extraordinarios y establecer aduanas (Art. 69, numerales 7, 8, 9 y 20). A nivel de los Estados, se estableció que para cubrir los gastos de su administración, los Poderes Legislativos de estos debían decretar todas las clases de impuestos (Art. 178, numeral 2°).

⁶⁷ En Nicaragua hemos tenido dos constituciones llamadas “*non nata*”, la del 4 de abril de 1911 y la del 3 de abril de 1913. Este calificativo fue dado porque, al no ser publicadas, nunca entraron en vigencia.

⁶⁸ Las comillas insinúan la relatividad del término por cuanto existe el criterio de que en diversidad de ocasiones se han operado verdaderas reformas totales siguiendo el procedimiento de reforma parcial.

⁶⁹ Sentencia No. 52, de las 8:30 de la mañana del 30 de agosto de 2005, en la que se declara la inconstitucionalidad parcial de la Ley 520, Ley de Reforma Parcial a la Constitución Política de la República de Nicaragua, del 13 de enero de 2005.

Constitución del Estado de Nicaragua del 8 de abril de 1826:

Aquí se conservan los mismos preceptos económicos establecidos en la Constitución Federal. No obstante, se agregan los siguientes: es obligación de los ciudadanos contribuir, en proporción a sus haberes, a los gastos del Estado y de la Federación sin excepción ni privilegio alguno (Art. 38); como nuevas atribuciones del Poder Legislativo, se faculta a este para decretar en casos extraordinarios impuestos extraordinarios (Art. 81, numeral 9); en las atribuciones del Poder Ejecutivo, se instituye que este debe dar cuenta y cuidar de la recaudación de las rentas (Art. 109, numerales 7 y 8).

Constituciones de Nicaragua como Estado Libre, Soberano e Independiente de la Federación Centroamericana:

Entre los aspectos tributarios que se destacan en el devenir histórico constitucional independiente, se encuentran los siguientes:

1. *Constitución del 12 de noviembre de 1838:* Se le conoce como “Primera Constitución del Estado Libre de Nicaragua”. En esta Carta Magna se establecen dentro del capítulo de derechos y deberes que: no podrán imponerse contribuciones y empréstitos que no provengan del legislativo (Art. 43); aportación tributaria en proporción a los haberes de cada quien (Artos. 43 y 48, numeral 4). En las atribuciones del legislativo se estableció decretar las contribuciones necesarias para cubrir los gastos de la administración; el repartimiento de las contribuciones con proporción a la población y a la riqueza de cada uno de los departamentos y decretar impuestos en casos extraordinarios (Art. 109, numerales 2, 3, y 4). En las atribuciones del Poder Ejecutivo se preceptuó el cuidado de la administración de rentas del Estado y su legal inversión (Art. 135, numeral 15).
2. *Constitución del 19 de agosto de 1858:*⁷⁰ Aquí se mantienen los aspectos tributarios antes constitucionalizados y se destacan los siguientes: De las atribuciones del Congreso en cámaras separadas, se estableció que cuando no bastasen los fondos públicos se facultaba decretar contribuciones locales y/o generales para la realización de obras públicas y establecer aduanas (Art. 42, numerales 15 y 16).
3. *Constitución del 10 de diciembre de 1893 (La Libérrima):*⁷¹ Estableció la proporcionalidad como base de las contribuciones (Art. 59). Eran atribuciones del Poder Legislativo, imponer contribuciones crear y suprimir aduanas (Art. 82, numerales 26 y 29). Como deberes y atribuciones del Poder Ejecutivo, se preceptuó todo lo referido a la aprobación y regulación del presupuesto y el tesoro público (Artos. 124 al 133); así como la facultad a las municipalidades para decretar contribuciones locales (Art. 141).

⁷⁰ Este texto fue producto del “Pacto Providencial” del 12 de septiembre de 1856. Rigió durante el período conocido de “los 30 años conservadores” (Esgueva Gómez, 2000, p. 268).

⁷¹ Resultado de la revolución liberal del 11 de julio de 1893; proceso que encabezara José Santos Zelaya, luego Presidente de la República. Fue llamada así por el conjunto de libertades y garantías ciudadanas que proclamaba y por establecer los principios ideológicos liberales que predominaban en gran parte de Europa (Esgueva Gómez, p. 353).

4. *Constitución del 30 de marzo de 1905 (La Autocrática):*⁷² Aquí se conservaron todas las disposiciones tributarias de la anterior Constitución y además se agregó que se facultaba al ejecutivo a hacer que se recaudaran las rentas y se reglamentara su inversión con arreglo a la ley (Art. 80, numeral 13).
5. *Constitución del 21 de diciembre de 1911:*⁷³ En esta Constitución se guardan la mayoría de los aspectos fiscales contenidos en los anteriores textos. Sin embargo, se destacan otros como los siguientes: el establecimiento de la proporcionalidad como base de las contribuciones cuando sean directas e impuestos municipales con arreglo a la Constitución y las leyes (Artos. 56 y 148).
6. *Constitución del 22 de marzo de 1939:*⁷⁴ Se observan los aspectos tributarios siguientes: no hay privilegios personales en materia de impuestos y demás cargas públicas e impuestos y contribuciones en proporción a los haberes o en la progresión o forma que fije la ley (Art. 38); establecimiento de que la propiedad se halla afecta al sostenimiento de las cargas públicas (Art. 67).
7. *Constitución del 22 de enero de 1948:* Se adoptaron los preceptos tributarios contenidos en la Constitución de 1939, incluido la reiteración de que las contribuciones se establecerán en proporción a los haberes o a la progresión que fije la ley (Art. 103); se agregó que solamente en razón del interés público y por ley general se pueden no solo crear los impuestos, sino aumentar los existentes o exonerar de su pago en todo o en parte (Art. 102).
8. *Constitución del 1 de noviembre de 1950:* Esta Constitución reitera los aspectos tributarios referidos en las dos constituciones anteriores, incluido la fijación de los impuestos de forma proporcional o progresiva y agrega que los impuestos se establecerán en proporción a la capacidad de prestación de los contribuyentes y que el sistema tributario deberá orientarse hacia la imposición directa (Art. 119).
9. *Constitución del 3 de abril de 1974:* Al igual que lo señalado en la referencia a los últimos tres textos, en la Constitución de 1974 se asumen los mismos fundamentos tributarios de la Constitución de 1950 con las adiciones y modificaciones siguientes: exención de toda clase de impuestos fiscales, municipales y locales a la introducción, circulación y venta de libros, folletos, revistas y periódicos, así como el establecimiento de los impuestos de forma proporcional y progresiva (Artos. 125 y 126). Con la Constitución de 1974 desaparece la disyuntiva entre establecer los impuestos ya sea de forma proporcional o progresiva que se fijaba en los textos fundamentales de 1939, 1948 y 1950.

⁷² Es la segunda Constitución dictada en el gobierno de Zelaya. Llamada Autocrática porque se mutilaron una serie de principios políticos contenidos en “La Libérrima” (Esgueva Gómez, pp. 356 y 357).

⁷³ Fue producto de los llamados “Pactos Dawson” del 27 y 30 de octubre de 1910, mientras Nicaragua se hallaba bajo el dominio político y económico de los Estados Unidos de América (Esgueva Gómez, p. 431).

⁷⁴ Al promulgarse esta Constitución, el Poder Ejecutivo estaba en manos de Anastasio Somoza García, quien asumió formalmente la presidencia el 1 de enero de 1937 (Esgueva Gómez, A., 2000, p. 551). Es la primera de las cuatro constituciones que rigieron durante la dictadura somocista.

10. *Constitución del 9 de enero de 1987.*⁷⁵ Por ser parte del objeto de estudio de este trabajo, esta Constitución se analiza unos párrafos más adelante.

En este breve repaso por los aspectos tributarios constitucionales que rigieron antes a Nicaragua, es notable el surgimiento progresivo de esta materia, la cual se observa cada vez más manifiesta, sistematizada, con mayor fuerza orgánica, aunque lenta en su evolución.

En este acaecer se destaca que, si bien desde las constituciones vinculadas a la Federación Centroamericana, la fijación de los tributos fue una facultad asignada al Congreso de la Federación y al Poder Legislativo del Estado de Nicaragua,⁷⁶ el principio de legalidad tributaria se establece, de forma más taxativa, a partir de la Constitución de 1838. Aquí se norma que no podrán imponerse contribuciones y empréstitos que no provengan del legislativo (Art. 43). Sin embargo, con la Constitución de 1893 se facultó a las municipalidades para decretar contribuciones locales (Art. 141).

Refiriéndonos a los aspectos centrales que caracterizan a los sistemas tributarios, en las constituciones somocistas de 1939, 1948 y 1950 encontramos que los tributos se establecían ya sea de forma proporcional o progresiva, que las exoneraciones tributarias debían ser por ley y que el sistema tributario se debía orientar hacia la imposición directa (Artos. 38, 102 y 119, respectivamente).

Sobre estos temas, reiteramos que es hasta la también Constitución somocista de 1974 (Art. 126), cuando de forma definitiva se norma que los impuestos se fijen de forma proporcional y progresiva (antes señalamos que las constituciones anteriores establecían la disyuntiva entre fijar impuestos proporcionales o progresivos). Si bien la adopción de los impuestos progresivos y proporcionales parece una contradicción, por cuanto esta Constitución no define a qué tipo de tributos se debe aplicar la proporcionalidad y a cuáles o en qué circunstancia se debe aplicar la progresividad, esto es un asunto dejado a resolución de la legislación ordinaria.

Lo que merece subrayar es que, al menos en el texto fundamental, en la medida que aumentaba la riqueza de las personas debía aumentar la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza (los que tenían más debían contribuir en proporción superior a los que tenían menos).

Por lo anterior, la Nicaragua de entonces se encontraba entre los países pioneros en llevar la progresividad tributaria a nivel constitucional. Este hecho fue una manifestación de la “sagacidad política” de la dictadura somocista que disfrazaba el sistema de dominación y explotación capitalista existente, con una normatividad tributaria que, a la letra de la Constitución, presumía de progresista e innovadora para su tiempo.

⁷⁵ Fue producto de uno de los procesos revolucionarios más genuinos de nuestra historia, como fue el enorme consenso nacional que, por la vía armada, encabezó el Frente Sandinista de Liberación Nacional (FSLN) y produjo el derrocamiento de la dictadura somocista el 19 de julio de 1979. También fue el resultado del proceso de institucionalización de la revolución sandinista, etapa ya no tan consensuada.

⁷⁶ Constitución Federal de 1824, artículo 69, numerales 7, 8 y 9 y artículo 178, numeral 2º; Constitución del Estado de Nicaragua de 1826, artículo 81, numeral 9.

No obstante, en la práctica el somocismo operaba de forma distinta de lo que establecía el texto fundamental. Por ejemplo, a principios de los años 50, estudios especializados sobre política fiscal y desarrollo económico, encargados por la propia administración somocista a técnicos estadounidenses, refieren que el sistema tributario nicaragüense era totalmente inadecuado para enfrentar los retos de una economía nacional en crecimiento acelerado. A su vez, señalaban la exagerada dependencia respecto a los impuestos indirectos, ausencia de un impuesto sobre la renta, evasión tributaria y limitaciones al impuesto patrimonial que, en sumas, caracterizaban al sistema de regresivo y de que contribuía a deprimir el nivel de vida de la población principalmente pobre⁷⁷ (Walter, K., 2004, pp. 299-300).

Sobre los impuestos indirectos, que son los que gravan el consumo y las transacciones de bienes y servicios, contrario a los directos que gravan la riqueza (Acevedo J., I. 2011, p.5), estadísticas del Banco Central de Nicaragua, refieren que entre los años 60 y finales de los 70, seguía existiendo un predominio masivo de los impuestos indirectos, los cuales en promedio representaban el 88% de la recaudación total (Acevedo V., A., 2011, p.15).⁷⁸

5. Lo tributario en la actual Constitución Política de Nicaragua

Estatuto sobre Derechos y Garantías de los Nicaragüenses

Derrocada la dictadura somocista, con la revolución sandinista se instauró una Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional que aprobó el denominado Estatuto Fundamental de la República y luego el Estatuto sobre Derechos y Garantías de los Nicaragüenses. Estos instrumentos hicieron las veces de norma jurídica superior y rigieron durante una buena parte de la década de los ochenta.⁷⁹

Estos Estatutos, que son el antecedente inmediato de la actual Constitución, si bien establecieron los preceptos generales de orden político, económico y social de la naciente institucionalidad revolucionaria, no alcanzaron a preceptuar disposiciones tributarias. No obstante, lo único relacionado con el tema que nos ocupa, es lo que se encuentra en el Estatuto de Derechos y Garantías de los Nicaragüenses. En el artículo 17 de esta norma hay una referencia al principio de legalidad para el ejercicio de la actividad estatal en relación con los particulares. Aquí se observa que: “...solo con base en la ley se podrán imponer prestaciones personales y patrimoniales...”.

⁷⁷ Fue hasta diciembre de 1952, cuando el Congreso aprobó una ley de Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, después de 1953-1954, los impuestos indirectos aún representaban cerca del 80% de los ingresos fiscales totales (Walter, K. pp. 303 y 305).

⁷⁸ Estas estadísticas especifican que, de la recaudación total, los impuestos indirectos representaban en promedio el 90.9% en 1960-1965, 86.6% en 1965-1970, 89.8% en 1970-1975 y 83.3% en 1975-1978.

⁷⁹ Con el Estatuto Fundamental se abolió la Constitución Política de 1974, se disolvió la estructura de poder político y militar del somocismo y se crearon los nuevos poderes del Estado (Junta de Gobierno de Reconstrucción Nacional, Consejo de Estado, Corte Suprema de Justicia y Consejo Supremo Electoral). Con el Estatuto de Derechos y Garantías se fijaron una serie de derechos individuales, civiles, políticos, económicos, sociales y culturales (Ver en la referencia, en la parte de normativas jurídicas, Consejo de Estado, 1984).

Al estimarse que los tributos son parte de las prestaciones patrimoniales,⁸⁰ es posible concluir que la materia tributaria quedó reservada a la ley y en efecto, en la práctica, así fue durante ese período.

La Constitución originaria del 9 de enero de de 1987

Fue uno de los resultados cumbres del proceso de institucionalización de la revolución sandinista. Taxativamente, lo tributario se rigió por tres cláusulas constitucionales:

- Art. 114. *“El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas, así como las necesidades del Estado”.*
- Art. 115. *“Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”.*
- Art. 150. *“Son atribuciones del Presidente de la República las siguientes: ... 4) Dictar decretos ejecutivos con fuerza de ley en materia de carácter fiscal y administrativo”.*

Respecto al artículo 114, que entraña los principios de capacidad económica y progresividad tributaria, volveremos más adelante. Por ahora nos referiremos únicamente al principio de legalidad que se relaciona en los artículos 115 y 150.4.

Sobre este particular, el hecho de que se facultara al Presidente de la República para emitir decretos fiscales, podía hacer creer que los impuestos no solo se creaban por ley procedente de la Asamblea Nacional, sino que también por decretos provenientes del titular del ejecutivo. Sin embargo, la interpretación que salvaguarda el principio de legalidad, es la que sostiene que el Presidente de la República podía decretar todo cuanto le fuera estimable o posible en materia tributaria, excepto lo concerniente a la creación, modificación o extinción de impuestos.

Acerca de esto, Álvarez Argüello (1999, pp. 82 y 84) señala que el Presidente no podía crear impuestos dado que esta era una materia reservada a la ley. Este autor plantea que, en materia fiscal, lo que podía hacer el Presidente era, por ejemplo, regular las tasas, aranceles, tarifas, incentivos fiscales, retenciones, franquicias, etc., pero menos crear impuestos.

Reforma constitucional de 1995

De las múltiples reformas constitucionales practicadas a la Constitución de 1987, la reforma de 1995 fue la única que modificó cláusulas tributarias y principalmente de fondo. Estos cambios fueron los siguientes:

⁸⁰ Las prestaciones patrimoniales pueden ser tributarias y no tributarias. Las tributarias, como los impuestos, tienen por finalidad aportar a la financiación del gasto público. Las no tributarias, como las prestaciones económicas por incapacidad temporal, no financian gastos públicos y los ingresos que generan se transfieren a sujetos determinados. De ahí se entiende que el objeto de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias es disuadir o estimular la conducta humana o transferir al ciudadano determinadas obligaciones pecuniarias públicas (Alves Portella, A., 2002, pp. 13-15).

1. Art. 68. Se agregó un párrafo sobre exención de impuestos a los medios de comunicación: *“La importación de papel, maquinaria y equipo y refacciones para los medios de comunicación social escritos, radiales y televisivos así como la importación, circulación y venta de libros, folletos, revistas, materiales escolares y científicos de enseñanzas, diarios y otras publicaciones periódicas, estarán exentas de toda clase de impuestos municipales, regionales y fiscales”*.⁸¹
2. Art. 71. Se adicionó que: *“...Se garantiza el patrimonio familiar, que es inembargable y exento de toda carga pública...”*.
3. Art. 112, *in fine*. En este se agregó que: *“La Ley Anual del Presupuesto no puede crear tributos”*.
4. Art. 114. Este artículo pasó a leerse de la manera que sigue: *“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El Sistema Tributario debe **de**⁸² tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas. Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio. Estarán exentas del pago de toda clase de impuesto los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis, lo mismo que los insumos y materia prima necesarios para la elaboración de esos productos de conformidad con la clasificación y procedimientos que se establezcan”*.
5. Art. 125. Aparte de otros cambios a este artículo, lo que se agregó, específicamente en materia tributaria, fue que las instituciones de educación superior: *“...Estarán exentos de toda clase de impuestos y contribuciones fiscales, regionales y municipales...”*.
6. Art. 138. Como parte de las atribuciones de la Asamblea Nacional, se incorporó un nuevo numeral, el 27): *“Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos, y aprobar los planes de arbitrios municipales”*.
7. Art. 150.4. Se eliminó la atribución del titular del ejecutivo de dictar decretos en materia fiscal. Con la reforma se estableció que: *“Son atribuciones del Presidente de la República las siguientes: ... 4) Dictar decretos ejecutivos en materia administrativa”*.

De las novedades introducidas por esta reforma, de momento solo comentaremos brevemente lo referido al principio de legalidad. En primer lugar, se observa que con los cambios a los artículos 114 y 138.27, se reiteró la facultad exclusiva del legislativo para crear impuestos. En segundo lugar, con la reforma al artículo 150.4, se eliminó la discrecionalidad del ejecutivo para dictar decretos en materia fiscal, quedando restringida sus atribuciones únicamente a emitir decretos administrativos.

⁸¹ Con la reforma constitucional de 2014, se agregó que en las exenciones para los medios de comunicación: *“Las leyes tributarias regularán la materia”*.

⁸² La reforma de 2014 eliminó la preposición **“de”**. Con lo cual, en su parte conducente, el artículo 114, pasó a leerse así: *“...El Sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas...”*. Asimismo, se eliminó que el sistema tributario considerara las necesidades del Estado.

Estos cambios no solo confirmaron el principio de legalidad tributaria, sino que, por si había dudas, a partir de entonces se estableció que el único poder facultado para legislar en esta materia era el Poder Legislativo.

Constitución Política actual (con reforma vigente desde el 18 de febrero de 2014)

Para exponer el contenido tributario presente en la actual Carta Magna, aplicamos en lo pertinente el criterio planteado más atrás sobre la Constitución Económica. Por tanto, se entiende a esta dogmáticamente como el reconocimiento de derechos económico-sociales y orgánicamente como la atribución del Estado de intervenir en el proceso económico (Muñoz, p. 10).

Desde el punto de vista dogmático, en nuestro texto fundamental no se encuentran disposiciones específicas del tipo de las normas principales⁸³ que rijan lo concerniente a los tributos. Únicamente existen preceptos generales o categorías jurídicas indeterminadas,⁸⁴ a las cuales en casos concretos, en una asociación de términos, se podría recurrir para realizar una interpretación sistemática de la normatividad jurídica. Entre estos preceptos están: “la construcción de una sociedad cada vez más inclusiva, justa y equitativa impulsando la democracia económica...”; “abolir las prácticas excluyentes, favorecer a los más empobrecidos, desfavorecidos y marginados...” (Cn., art. 5, párrafos 4 y 5)⁸⁵.

Lo que dogmáticamente existe en la Constitución son algunos derechos que las personas naturales o jurídicas tienen en materia tributaria, como es el caso de las exenciones a los medios de comunicación, al patrimonio familiar, a las medicinas y a las universidades que se relacionaron anteriormente y que respectivamente se establecen en los artículos 68, párrafo cuarto, 71, 114, párrafo tercero y 125, párrafo segundo.

No obstante, el resto de disposiciones tributarias fundadas por la Constitución originaria de 1987 y las reformas de 1995, se pueden analizar y organizar desde el punto de vista orgánico. Así, en el Título VI, referido a la Economía Nacional, Reforma Agraria y Finanzas Públicas, Capítulo III (de las Finanzas Públicas), al igual que en el Título VIII,

⁸³ Son los límites materiales implícitos que encierra la Constitución. Estos son los preceptos configuradores de la identidad esencial de la Constitución, es decir, el núcleo del sistema constitucional que sirve de límite para diferenciar lo que es una reforma parcial de una reforma total, justo cuando la Constitución no define los alcances de estas. En tal orden, por normas principales se entiende, por ejemplo, las que hacen referencia al techo ideológico de la Constitución, las que definen el régimen político, las referidas al régimen de propiedad, los derechos de participación, el pluralismo político, los principios fundamentales y el procedimiento de reforma constitucional (Álvarez Argüello, 1999, pp. 59, 61 y 62).

⁸⁴ García de Enterría & Fernández (2003, pp. 448-449), señalan que doctrinalmente los conceptos jurídicos indeterminados no fijan con exactitud sus límites porque se trata de conceptos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosas. No obstante, la indeterminación del concepto admite ser precisado en el momento de la aplicación. Por su parte, Enrique Haba (1983, p. 14), refiere que el recurso a los conceptos indeterminados, en el peor de los casos, no puede ser más perjudicial que la adopción de decisiones estatales sin exponer fundamentación jurídica alguna.

⁸⁵ Principios similares se encontraban en la Constitución originaria de 1987.

de la Organización del Estado, Capítulo II (Poder Legislativo), se encuentran las prescripciones también ya descritas:

1. La potestad tributaria únicamente asignada a la Asamblea Nacional, es decir, mediante ley (Artos. 114, 115 y 138, numeral 27).
2. El establecimiento de que el sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas (Art. 114, párrafo primero).
3. Las exclusiones de ley en materia tributaria como el establecimiento de que la Ley Anual de Presupuesto no puede crear tributos y la prohibición de tributos o impuestos confiscatorios (Artos. 112, *in fine* y 114, párrafo segundo).

Basándonos en el planteamiento que sobre los principios tributarios realiza Pérez Royo (pp. 61-71), sobre el primer numeral antes indicado, las referencias a que en nuestra Constitución *“Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos”* (Art. 114); así como que *“Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley”* (Art. 115); lo mismo que la atribución de la Asamblea Nacional para *“Crear, aprobar, modificar o suprimir tributos y aprobar los planes de arbitrios municipales”* (Art. 138.27), son la expresión taxativa de que la Constitución Política de Nicaragua adopta el principio de legalidad tributaria establecido por la doctrina jurídica.

Mediante este principio, conocido también como reserva de ley tributaria, el poder tributario del Estado solo se puede ejercer mediante ley expresa. Este principio supone también no solo la sumisión de la actuación administrativa a las normas dictadas por el legislativo, sino también el respeto de la jerarquía normativa y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo vulnere una disposición general (Martínez Lago y García de la Mora, pp. 92-93). La observancia de un estricto principio de legalidad debe proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes. De ahí que, a decir de Carrión Matamoros (2000, p. 86), el principio de legalidad contiene también el principio de seguridad jurídica.

Un asunto a acentuar, es el hecho de que las instancias territoriales como las municipalidades están facultadas para dictar contribuciones locales, pero estas deben reflejarse en un Plan de Arbitrios, el cual, a tenor del artículo 138.27 Cn., debe ser aprobado por la Asamblea Nacional. Esta aprobación de los planes de arbitrios municipales por el Poder Legislativo, sigue la línea de que las contribuciones, para que existan y sean exigibles, deben establecerse mediante ley. En consecuencia, lo que aquí se observa es una reiteración del principio de legalidad.

Ahora, cabe considerar que en el artículo 114 antes referido, tácitamente se adopta el principio de progresividad al establecerse que: *“El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas”*.

Sobre este particular volvemos más adelante, por ahora solo reiteramos lo señalado por la doctrina. Pérez Royo refiere que la progresividad se basa en que en la medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución en proporción superior al

incremento de la riqueza, es decir, los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.⁸⁶

Retornando dos párrafos atrás, de lo relacionado sobre el artículo 114, es posible deducir el principio de capacidad de pago. Para Carrión Matamoros (p. 77), de este precepto se desprende que los tributos deben ser satisfechos por aquellas personas que tengan la capacidad económica.

Al respecto, Pérez Royo señala que esta es la regla básica del reparto o distribución de la carga tributaria, de la cual se derivan parte de los demás principios. El hecho de que nuestro texto fundamental establezca que la capacidad contributiva es la condición necesaria para la aplicación del sistema tributario, quiere decir que, parafraseando a Calvo Ortega (2011, p. 43), el constituyente estimó la suficiencia económica de un sujeto de derecho como el requisito para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la administración pública.

En cuanto al límite a la confiscatoriedad en la Constitución, en el artículo 114, párrafo segundo, de forma expresa se adopta este principio al establecer que: “*Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio*”. Con esta cláusula, nuestro sistema se inscribe en la línea de limitar el alcance de la progresividad tributaria.

Pérez Royo (p. 69), señala que la doctrina ha planteado que esta referencia tiene más un valor ideológico y político que jurídico. En este sentido, la regulación de las contribuciones debe hacerse en función de los gastos públicos, con lo cual la progresividad de los tributos no puede llegar al extremo de anular el derecho de propiedad por falta de capacidad de pago.⁸⁷

En cuanto a los principios de igualdad y generalidad,⁸⁸ los cuales implican que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, así como la obligación

⁸⁶ Congruente con esto es la referencia a Manuel Delgado, para quien el principio de progresividad es definido como: “*aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza*” (Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Casado Ollero, 2010, p. 110). Igual estimación tiene Calvo Ortega (pp. 48-49), para quien la progresividad supone que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la base impositiva (la materia que se grava), debe corresponder un incremento de la deuda tributaria más que proporcional. Es decir, un gravamen más elevado a medida que la cuantía de la base del tributo es más alta.

⁸⁷ Calvo Ortega señala que la no confiscación no es propiamente un principio tributario, sino solamente un límite al poder tributario (p. 52).

⁸⁸ Para Pérez Royo, la igualdad implica igualdad formal ante la ley e igualdad sustancial, es decir, el deber de los poderes públicos de promover las condiciones para hacerla efectiva. Por regla general, la igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que pueden considerarse iguales, lo cual no impide que la ley establezca un trato desigual fundado en criterios objetivos y razonables. En cuanto a la generalidad, este mismo autor refiere que la vigencia de este principio no quiere decir que no existan exenciones o beneficios fiscales. Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica y responder a finalidades de interés general, pero con arreglo al ordenamiento jurídico. Para Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Casado Ollero (p. 99), mediante el principio de generalidad se intenta contrarrestar los privilegios o las dispensas arbitrarias del pago de tributos. La generalidad implica el término “todos”, lo cual hace referencia a los nacionales y extranjeros, así como a las

de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López & Casado Ollero, 2010, p. 103; Pérez Royo, pp. 61-71), podemos decir que en la Constitución no existen taxativamente referencias específicas en materia fiscal, pero no por eso estos principios no rigen en nuestro sistema. Todo lo contrario, de forma universal, tanto el principio de igualdad como el de generalidad se encuentran en el artículo 27, párrafo primero, Cn., el cual establece que: *“Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho a igual protección. No habrá discriminación por motivos de nacimiento, nacionalidad, credo político, raza, sexo, idioma, religión, opinión, origen, posición económica o condición social”*.

Como refiere Carrión Matamoros (p. 78), el principio de igualdad contenido en el artículo 27 antes citado, *“es un derecho y una garantía de las personas en la ley y ante la ley sea cual sea su naturaleza”*. Lo mismo se podría decir del principio de generalidad al que se vincula el de igualdad.

6. Reserva de ley tributaria

En materia tributaria la Constitución nicaragüense establece algunas reservas de ley. Para este análisis aplicamos en lo pertinente el esquema general planteado por Álvarez Argüello (pp. 88-89), el cual considera tres tipos de reserva de ley: 1) Remisiones genéricas con amplia libertad para el legislador; 2) Remisiones que obligan al legislador a regular ciertas materias; 3) Disposiciones que impiden por completo la entrada de la ley.

De esta tipología de reserva de ley, en nuestro texto constitucional encontramos únicamente las dos últimas:

Remisiones que obligan al legislador a regular ciertas materias:

Ejemplo de esto son, según regulación de ley, la exención de impuestos a los medios de comunicación y otras exenciones varias señaladas atrás (Art. 68, párrafo 4°), la definición del patrimonio familiar como inembargable y exento de cargas públicas (Art. 71) y la potestad para crear, aprobar, modificar y suprimir tributos mediante ley (Artos. 114, 115 y 138.27).

Disposiciones que impiden por completo la entrada de la ley:

Esta es la reserva de Constitución o exclusión de ley. Es ejemplo de esto la prohibición de tributos o impuestos confiscatorios (Art. 114, párrafo segundo).

A nuestro parecer, una variante al esquema antes planteado, es la exclusión de ley específica, pero no por eso reserva de Constitución, que se observa en el Art. 112, *in fine*, el cual establece que: *“La Ley Anual de Presupuesto no puede crear tributos”*.

personas naturales o jurídicas que se encuentren en la situación fijada por la ley. Este principio pugna contra las concesiones de exenciones fiscales sin fundamentos.

7. Perspectiva sobre la indeterminación jurídica tributaria

En sentido estricto, atrás señalamos que nuestra Constitución no establece de forma taxativa que la materia tributaria deba regirse por el principio de progresividad. En este mismo sentido, ahora agregamos que tampoco la Constitución expresamente mandata que el sistema tributario deba ser proporcional. En vista de que nuestro texto fundamental establece que: “*el sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas*” (Art. 114 Cn.), en sentido amplio, podemos decir que esta prescripción constitucional contiene, subyacentemente, el principio de progresividad tributaria por cuanto si no se considera cómo está distribuida la riqueza y las rentas, el criterio que se aplicaría sería el proporcional y no fue esto lo que el constituyente plasmó.

Sin embargo, la forma en que constitucionalmente está redactada la premisa que rige nuestro sistema tributario, puede dar lugar a que se estime que la misma sea un concepto jurídico indeterminado. De considerarse esta perspectiva, se puede hacer pagar a la postre un coste fuerte en materia de seguridad jurídica, sobre todo cuando la determinación de las leyes ordinarias sea ambivalente.

De ser así, tanto el destinatario del derecho como la autoridad encargada de su aplicación, pero sobre todo creemos nosotros que esta última, puede verse sometida, por la lógica del discurso legal u oficial, a intervenir activamente precisando en cada caso el significado de nociones que resultan intrínsecamente variables e indeterminadas (Ara Pinilla, pp. 113 y 114).

Es por esto que, para Pinilla (p. 108), lo ideal sería estimar que, cuanto menor sea la indeterminación del lenguaje normativo, menos serán los problemas para alcanzar las soluciones adecuadas a los casos concretos que eventualmente se puedan derivar de la aplicación de estos conceptos.

Dicho lo anterior, lo más coherente sería robustecer la Constitución con una mayor determinación jurídica, cerrando así los espacios que puedan dar lugar a imprecisiones semánticas, aunque a nuestro criterio ya dijimos que no habría asidero jurídico para esto. En tal orden, podría admitirse cierta sobrecarga de otro tipo de conceptos jurídicos indeterminados en la Constitución, pero cláusulas económico-tributarias tan medulares, apenas esbozadas, como la que ya señalamos (*que el sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas*), en las distintas reformas constitucionales que ha experimentado la actual Constitución Política de Nicaragua, se pudo intentar una mejor determinación jurídica. Por ejemplo, instituyendo taxativamente que: “El sistema tributario se rige por el principio de progresividad, con lo cual, a medida que aumenta la renta y la riqueza, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de estas”. En otras palabras, el que tenga más renta y riqueza debe pagar progresivamente más impuestos.

Ahora bien, la aplicación concreta del axioma constitucional que rige el sistema tributario nicaragüense se ve de varias formas.

Por ejemplo, para Carrión Matamoros (p. 79), el principio de progresividad que se puede inferir de la Constitución encuentra su máxima expresión en la legislación que regula el Impuesto sobre la Renta (IR), pero en otros tributos directos como el Impuesto sobre

Bienes Inmuebles (IBI), en vez de la progresividad lo que rige es la proporcionalidad.

Sobre el anterior planteamiento debemos señalar dos cosas:

Primero, si bien el IR establece tarifas progresivas para las personas naturales, es decir, para los asalariados y los que trabajan por cuenta propia, también se rige por el criterio de proporcionalidad para las personas jurídicas en general. Resulta que, el monto que estas tienen que pagar en concepto de IR consiste en aplicar el 30% a la renta gravable (Báez Cortés, J.F. & Báez Cortés, T, 2011, pp. 37 y 44).

Segundo, citando a Martínez Lago y García de la Mora (p. 90), si bien la progresividad es una técnica instrumental al servicio de la redistribución, no puede estar presente en todos y cada uno de los tributos que componen el sistema. Sin embargo, sí debe estarlo en aquellas figuras que de manera más directa y general incidan sobre el conjunto de la sociedad. Congruente con lo anterior, Calvo Ortega (pp. 48-49) agrega que la progresividad es una exigencia de la capacidad económica al menos para los tributos básicos, como sería en el caso español para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Auscultando un poco sobre la práctica de nuestro sistema tributario, encontramos que en Nicaragua casi el 70% de la recaudación tributaria recae sobre los impuestos indirectos (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Selectivo de Consumo y Derechos Arancelarios a la Importación). Estos impuestos se caracterizan por su elevada regresividad, es decir, porque imponen una mayor carga tributaria relativa sobre los hogares de menores ingresos. El restante 30% se obtiene directamente del Impuesto sobre la Renta, el cual, a decir de Adolfo Acevedo Vogl, es también regresivo (2009, pp. 24-27).⁸⁹

Por su parte, el estudio de Juan Carlos Gómez Sabaini “*Nicaragua: desafíos para la modernización del sistema tributario*” (2005, p. 268),⁹⁰ asevera que el índice de desigualdad, medido por el coeficiente de Gini⁹¹ post impuestos, empeora considerablemente al compararlo con el coeficiente de Gini antes del pago de los impuestos. Luego del pago de impuestos este coeficiente pasa de 0.51030 a 0.69223. Es decir, nuestro sistema tributario hace que Nicaragua sea menos desigual antes del pago de impuestos que después del pago de los mismos.

Dado lo antes dicho y por la razón de robustecer la correspondencia entre Constitución y legislación ordinaria, nos inscribimos en la línea de que en el texto fundamental se debe adoptar y definir categóricamente no solo el principio de progresividad tributaria, sino

⁸⁹ Algunos informes refieren que para 2010 un 33% de la recaudación correspondía al IR y el 62% al IVA y al ISC (Acevedo J., l. 2011, p.5). Congruente con esto es el dato que refiere Acevedo Vogl (2011, p. 27), para quien los impuestos indirectos representaron, en ese mismo año, el 66.7% de la recaudación total.

⁹⁰ Ver en la referencia bibliográfica a Agosin, M., Barreix, A. & Machado, R. (2005).

⁹¹ Este coeficiente es una medida de concentración del ingreso entre los individuos de una región, en un determinado período. Esta medida está ligada a la Curva de Lorenz. Toma valores entre 0 y 1, donde 0 indica que todos los individuos tienen el mismo ingreso y 1 indica que sólo un individuo tiene todo el ingreso. Mide el grado de desigualdad de la distribución del ingreso o la desigualdad de la riqueza de una región (Ver en la referencia bibliográfica a Fernando Medina, 2001, pp. 17-19).

que el sistema tributario debe priorizar los impuestos directos. Por su parte, la progresividad tributaria debe alcanzar tanto a las personas naturales como a las jurídicas. Esto sería un límite perentorio y meridianamente claro para el legislador.

Una mejor determinación constitucional podría contribuir a que la materia tributaria ordinaria no sea una fórmula ambivalente, abierta y/o dependiente de las circunstancias socio-políticas, de los intereses económicos o de otro tipo de intereses. Siendo así, el techo de interpretación del emisor, como del receptor de la norma, estaría restringido por finalidades sociales más visiblemente demarcadas y constreñidas por el texto fundamental.

8. Progresividad tributaria comparada

Examinando los textos fundamentales del mundo hispano que instituyen sistemas fiscales,⁹² encontramos que hay un grupo de países que no establecen nada sobre el principio de progresividad tributaria y la mayoría de los mismos dejan al Poder Legislativo la facultad de determinar prácticamente todo lo relativo a las contribuciones. Ejemplo de esto son las constituciones de Costa Rica (Art. 121.13), Puerto Rico (Art. VI Disposiciones Generales, Sección 2), Perú (Art. 74) y Uruguay (Artos. 85.4° y 87).

Otro grupo de países dejan la materia tributaria, sobre todo los principios que la rigen, a nivel de categoría jurídica indeterminada. Estos son los casos de:

1. *Constitución de El Salvador: Art. 131. “Corresponde a la Asamblea Legislativa: ...6° Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”*
2. *Constitución de Paraguay: Art. 179. “DE LA CREACIÓN DE TRIBUTOS. Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional”*.

Una variante a este grupo de países son los que combinan el principio de proporcionalidad con alguna categoría jurídica indeterminada como la equidad:

1. *Constitución de Argentina: Art. 4°. “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado de... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”*.

⁹² La **Constitución de la República de Cuba** no establece sistema tributario como forma de obtención de contribuciones para financiar los gastos públicos. De los artículos 14, 16 y 17 de este texto, se desprende que, en este país, no solo rige el sistema de economía socialista basado en la propiedad social de los medios fundamentales de producción, sino que, para satisfacer todas las necesidades sociales, el Estado administra directamente la propiedad socialista. Con lo cual, para la obtención de los ingresos, el Estado organiza, dirige y controla la actividad económica conforme a un plan de desarrollo programado del país.

2. *Constitución de México: Art. 115 (Reformado)* Refiere que para el caso del cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria se debe garantizar el “apego a los principios de proporcionalidad y equidad”.

En otro grupo, entre los que se encuentra nuestro sistema tributario, están las cartas magnas que implícitamente adoptan el criterio de progresividad. Estos textos no fijan la proporcionalidad en términos absolutos y de otro lado preceptúan que la capacidad económica de los contribuyentes es la base para la fijación de los tributos.

1. *Constitución de Guatemala: Art. 243.* “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.
2. *Constitución de Panamá: Art. 264.* “La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica”.
3. *Constitución de República Dominicana: Art. 75.* “Deberes fundamentales (de las personas), numeral 6. Tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente”.⁹³
4. *Constitución de Nicaragua: Art. 114.* “El sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas”.

No obstante, congruente con el acápite anterior, nuestro ordenamiento constitucional bien podría precisar taxativamente la cláusula tributaria que se observa, en sus partes conducentes, en otras constituciones hispánicas, por ejemplo:

1. *Constitución de España: Art. 31, numeral 1.* “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.
2. *Constitución de Colombia: Art. 363.* “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.
3. *Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: Art. 316.* “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

⁹³ Una variante a este grupo de países es el caso de la **Constitución de Honduras**, en la cual se establece la proporcionalidad taxativa y la progresividad implícita dentro de la capacidad de pago: **Art. 351.** “El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente”.

4. *Constitución de Ecuador: Art. 300. “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos...” Art. 423. “La integración, en especial con los países de Latinoamérica y el Caribe será un objetivo estratégico del Estado. En todas las instancias y procesos de integración, el Estado ecuatoriano se comprometerá a: ...3. Fortalecer la armonización de las legislaciones nacionales con énfasis en los derechos y regímenes laboral, migratorio, fronterizo, ambiental, social, educativo, cultural y de salud pública, de acuerdo con los principios de progresividad y de no regresividad”.*⁹⁴

En cuidado de lo anterior, para Pérez Royo (pp. 68-69), el establecimiento del principio de progresividad es una de las innovaciones características de algunos textos constitucionales como los ya señalados y que en el caso español se inspiró en el sistema italiano. Sin embargo, este autor sostiene que este principio no suele aparecer de forma generalizada en el derecho comparado. En la doctrina más antigua, se había planteado la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica. Esta premisa es la que generalmente se establecía en los textos constitucionales, la cual se identificaba con un mandato de proporcionalidad opuesto al de progresividad.

Una visión “optimista”, por decirlo alegóricamente, sobre la legitimidad de los impuestos progresivos, es la de Calvo Ortega (pp. 48-49). Para este, la progresividad no necesariamente debe ser una exigencia constitucional, no lo ha sido históricamente, ni lo es hoy en muchos sistemas. Para Calvo, los impuestos progresivos generalmente son aceptados por los ciudadanos, con lo cual basta que se fijen ordinariamente para que sean aplicados; de aquí deriva “su innecesaria constitucionalización”.

Sobre esto, creemos que si la aceptación ciudadana fuera el referente para que un derecho o categoría jurídica deba estar o no en el texto fundamental, entonces, una serie de instituciones o derechos políticos, económicos y sociales muy acordes con los derechos humanos y de gran legitimación, no tendrían sentido que fueran constitucionalizados.

Para nuestro bien, esta no es la regularidad jurídica de la gran mayoría de los sistemas sociales y tampoco es el criterio aplicable a nuestro sistema. Sin embargo, ya señalamos que la legislación tributaria ordinaria y los resultados de su aplicación no se corresponden con la referencia constitucional implícita a los impuestos progresivos.

⁹⁴ Son variantes de este grupo, los países en que los textos fundamentales establecen de forma taxativa la proporcionalidad y la progresividad: **1) Constitución de Bolivia: Art. 108.** “Son deberes de las bolivianas y los bolivianos: ...Tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”. **Art. 323. 1)** “La política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria”; **2) Constitución de Chile: Art. 19.** “La Constitución asegura a todas las personas: ...20) La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

Lo paradójico es que, contrario a la evolución jurídica nicaragüense que había venido constitucionalizando de forma taxativa la progresividad tributaria,⁹⁵ en la actual Constitución la progresividad de los impuestos solo se encuentra de forma implícita.

9. Conclusiones

1. En el decurso de nuestra historia constitucional, desde la Constitución Federal de 1824 hasta la Constitución de 1974, es notorio como manifiesta y progresivamente, aunque también de forma lenta, se vino configurando la materia tributaria a nivel de la Carta Magna. En estos textos fundamentales, los principios tributarios se incorporan de forma taxativa: *Legalidad*, Constitución de 1824 (Artos. 69.7, 8 y 9 y 178.2^{do}), Constitución de 1826 (Art. 81.9), aunque se adopta más claramente con la Constitución de 1838 (Art. 43); *Capacidad de Pago*, *Generalidad* e *Igualdad*, Constitución de 1826 (Art. 38); *Progresividad*, Constitución de 1939 (Art. 38) y Constitución de 1974 (Art. 126), pero en ambos casos este principio se estableció junto con el criterio de proporcionalidad, a manera de disyunción y conjunción, respectivamente. En este período, el principio de *Límite a la Confiscatoriedad* no se estableció de forma específica como parte de la materia tributaria, solo se encuentra de forma general a partir de la Constitución de 1824 (Art. 175.6^{to}), en donde se prohíben las confiscaciones de bienes.
2. En la actual Constitución se observa la exclusividad tributaria siguiente: a) Taxativamente: *Principio de Legalidad* (Artos. 114, 115 y 138.27) y *Principio de Límite a la Confiscatoriedad* (Art. 114); b) Implícitamente: *Principio de Progresividad* y de *Capacidad de pago* (Art. 114). Los principios de *Igualdad* y *Generalidad* (Art. 27), son taxativos pero no exclusivos de la materia tributaria.
3. Relacionando la configuración tributaria de los antecedentes constitucionales con la actual Constitución de Nicaragua (numerales 1 y 2 de estas conclusiones), en el texto vigente es mejor la disposición del *Principio de Límite a la Confiscatoriedad*, por cuanto este se define de forma taxativa y específica como parte de la materia tributaria. La delimitación específica que se observa de los *Principios de Igualdad*, *Capacidad de Pago*, *Generalidad* y *Progresividad*, no se halla en el actual texto fundamental, sino en los antecedentes constitucionales. Un asunto a subrayar en la actual Constitución, es que el *Principio de Capacidad de Pago* se deduce del implícito *Principio de Progresividad Tributaria*. Respecto al *Principio de Legalidad*, no

⁹⁵ Antes relacionamos que en nuestra memoria constitucional, las últimas cuatro constituciones anteriores a la actual incluyeron taxativamente el principio de progresividad tributaria conjuntamente con el de progresividad, dejando el constituyente a discreción del legislador la aplicación de uno u otro criterio. Esto se observaba en los textos siguientes: 1) Constituciones de 1939, art. 38 y de 1948, art. 103: “No hay privilegios personales en materia de impuestos y demás cargas públicas. Los impuestos y contribuciones se establecerán en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley”; 2) Constitución de 1950, art. 119: “No hay privilegios personales en materia de impuestos y demás cargas públicas. Los impuestos se establecerán en proporción a la capacidad de prestación de los contribuyentes en forma proporcional o progresiva y en el modo de recaudación que determine la ley”. 3) Constitución de 1974, art. 126: “No hay privilegios personales en materia de impuestos y demás cargas públicas. Los impuestos se establecerán en forma proporcional y progresiva, tomando en cuenta la capacidad tributaria de los contribuyentes. El sistema tributario deberá orientarse hacia la imposición directa”.

existe mayor diferencia entre el antecedente constitucional y la Constitución actual, debido a que este principio siempre ha estado presente en todas las Constituciones de Nicaragua. Empero, la similitud más clara con la última Constitución es a partir del texto fundamental de 1838.

4. Existe una adecuada reserva de ley tributaria tanto para el establecimiento de los impuestos (Artos. 114, 115 y 138.27), como para la exención de los mismos. Estas exenciones reservadas a la ley son, entre otras, para los medios de comunicación (Art. 68, párrafo 4^{to}) y para el patrimonio familiar (Art. 71). A su vez, la exclusión de ley para establecer impuestos confiscatorios (Art. 114, párrafo 2^{do}), es una clara salvaguarda del derecho de propiedad. Por otra parte, el hecho de que la Ley Anual de Presupuesto no pueda crear tributos (Art. 112, *in fine*), no es solo una reafirmación del principio de legalidad, sino una muestra concluyente de la exclusividad normativa de la que está revestida la materia tributaria.
5. Si bien es cierto que la constitucionalización expresa del *Principio de Progresividad Tributaria* no ha sido la tendencia emulada por la mayoría de los sistemas tributarios comparados estudiados, sí fue la pauta seguida en nuestro constitucionalismo histórico reciente. Lo que se observa es que, en la actualidad, este principio existe, aunque de forma implícita. Sin embargo, dado que una mayor determinación jurídica robustecería el texto fundamental, de presentarse eventuales reformas a la Carta Magna, sería pertinente adoptar la constitucionalización taxativa de la progresividad tributaria y la orientación hacia los impuestos directos. Esto constreñiría al legislador a definir una normatividad ordinaria que procure de mejor forma las grandes finalidades socioeconómicas que la misma Constitución declara.
6. Vinculado a lo anterior y visto que en este trabajo se esbozan algunos resultados regresivos del sistema tributario nicaragüense, en un estudio que incluya la facticidad jurídica como aspecto de investigación, sería de interés profundizar sobre la correspondencia y eficacia jurídica de la normatividad constitucional y la normatividad ordinaria en materia fiscal.

Referencia bibliográfica

Libros:

- ACEVEDO V., A. J. (2011). *Hacia un sistema tributario con justicia y equidad. Análisis del sistema tributario y propuesta para su transformación*
- AGOSIN, M., BARREIX, A. & MACHADO, R. (2005). *Recaudar para crecer. Bases de la reforma tributaria en Centroamérica*. Washington, D.C.: BID.
- ÁLVAREZ ARGÜELLO, G. (1999). *La Ley en la Constitución Nicaragüense*. Barcelona: Cedecs Editorial S.L.
- BÁEZ CORTÉS, J.F. & BÁEZ CORTÉS, T. (2011). *Todo sobre Impuestos*. (8^o Edición). Colombia: Quad/Graphics.
- CALVO ORTEGA, R. (2011). *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General, Parte Especial, II. Derecho Presupuestario*. (15^o Edición). Navarra: Aranzadi.
- CARRIÓN, M. (2000). *Manual Elemental de Derecho Financiero y Tributario*. Managua: BITECSA.

- CELORIO, G. & LÓPEZ DE MUNIAIN, A. (2007). *Diccionario de Educación para el desarrollo*. Bilbao: Hegoa.
- EDITORIAL PROGRESO. (1984). *Diccionario de Filosofía*. Moscú: Editorial Progreso.
- ELGUETA ROSAS, M. F. & PALMA GONZÁLEZ, E. E. (2010). *La Investigación en Ciencias Sociales y Jurídicas*. (2ª Edición revisada y actualizada). Santiago de Chile: Ediciones ORIÓN
- ESGUEVA GÓMEZ, A. (2000). *Las Constituciones Políticas y sus reformas en la historia de Nicaragua*. (Tomo I). Managua: IHNCA-UCA.
- ESGUEVA GÓMEZ, A. (2000). *Las Constituciones Políticas y sus reformas en la historia de Nicaragua*. (Tomo II). Managua: IHNCA-UCA.
- GARCÍA DE ENTERRÍA & FERNÁNDEZ, T.R. (2003). *Curso de derecho administrativo*. Tomo I. (10ª Edición). Madrid: Civitas.
- KERBO, H.R. (1998). *Estratificación social y desigualdad. El conflicto de clases en perspectiva histórica comparada*. Madrid: IMPRESA.
- LIGHT, D., KELLER, S. & CALHOUN, C. (1991). *Sociología*. (5ª Edición). Santa Fe de Bogotá, Colombia: Presencia Ltda.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A. & GARCÍA DE LA MORA, L. (2013). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. (10º Edición). Madrid: Iustel.
- MEDINA, F. (2001). *Consideraciones sobre el índice de Gini para medir la concentración del ingreso*. Serie Estudios Estadísticos y Prospectivos, CEPAL, Chile, 9.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO. (2011). *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. (21º Edición). Madrid: Civitas.
- QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. & CASADO OLLERO, G. (2010). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (21º Edición). Madrid: Tecnos.
- RIVERA, W. (2007). *Investigación Jurídica*. San Juan, Puerto Rico: Arte Mirza y Febres.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1962). *Hacienda y Derecho: Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Volumen I Madrid: Instituto de Estudio Políticos.
- SOL JUÁREZ, H. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Red Tercer Milenio S.C.
- WALTER, K. (2004). *El régimen de Anastasio Somoza 1936-1956*. Managua: Instituto de Historia de Nicaragua y Centroamérica – Universidad Centroamericana.

Artículos de Revistas:

- ACEVEDO J., I. (2011). Impacto de las reformas tributarias en Nicaragua. *Cuadernos de Trabajo, Banco Central de Nicaragua*.
- ALVES PORTELLA, A. (2002). Prestaciones patrimoniales de carácter público. Las prestaciones pecuniarias coactivas no tributarias. *Dereito*, Volumen II, No. 1, 7-24.
- BEJARANO, J. A. (1999). El análisis económico del derecho: comentarios sobre textos básicos. *Revista de Economía Institucional*, N° 1, noviembre, 155-167.
- CHANAMÉ ORBE, R. (2009). Exégesis de la Constitución Económica. *Revista Oficial del Poder Judicial*, Año 3, (5), 253-283.
- FIGUEROA SALAMANCA, H. & TUTA ALARCÓN, C. (2005). El Estado Corporativo Colombiano: Una Propuesta de Derechas. 1930-1953. *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, No. 32, Universidad Nacional de Colombia, 99-148.
- HABA, E. P. (1983). Conceptos Indeterminados, Derechos Humanos y Seguridad Nacional. *Revista Filosófica Universidad de Costa Rica*, XXII (55 y 56), 3-30.
- [HERRERA ESPINOZA, J. \(2004\). Análisis de la Constitución Económica Nicaragüense con especial referencia a la libertad de empresa. Revista de Derecho Universidad Centroamericana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Managua, No. 9, 81-104.](#)

- OLIVOS CELIS, M. K. (2012). Fundamentos constitucionales de la Economía Social de Mercado en la economía peruana. *IUS Revista de Investigación de la Facultad de Derecho, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo*. Chiclayo, Perú, Año II, No. 3.
- SÁNCHEZ ZORRILLA, M. (2011). La metodología en la investigación jurídica: características peculiares y pautas generales para investigar en el derecho. *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, No. 14, 317-358.
- UPRIMNY Y., R. & RODRÍGUEZ G., C.A. (2006). Constitución y modelo económico en Colombia: hacia una discusión productiva entre economía y derecho. *Revista Debates de Coyuntura Económica*, 23-40.
- VARGAS HERNÁNDEZ, J. G. (2006). Perfil del Estado Corporativo Global Transnacional. *Economía y Sociedad*, Vol. XI, No. 18, julio-diciembre, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México.

Documentos de Internet:

- ACEVEDO V., A. J. (2009). *El sistema tributario nicaragüense y sus reformas. La injusticia tributaria en Nicaragua*. Recuperado el 8 de marzo de 2017, de:
<https://adolfojoseacevedovogl.files.wordpress.com/2012/03/justicia-tributaria.pdf>
- ACOSTA IPARRAGUIRRE, V. (2003). *La constitución económica en el Perú y en el derecho comparado*. Tesis para optar al grado académico de Doctor en Derecho. Universidad Nacional Mayor de San Carlos: Lima, Perú. Recuperado el 10 de marzo de 2017, de:
http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/Tesis/Human/Acosta_I_V/T_completo.pdf
- ARA PINILLA, I. (s.f.). *Presupuestos y posibilidades de la doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados*. 107-124. Recuperado el 8 de marzo de 2017, de:
[file:///C:/Users/CSW%20Guest/Downloads/Dialnet-PresupuestosYPosibilidadesDeLaDoctrinaDeLosConcept-1217046%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/CSW%20Guest/Downloads/Dialnet-PresupuestosYPosibilidadesDeLaDoctrinaDeLosConcept-1217046%20(3).pdf)
- DÍAZ REVORIO, J. (s.f.) *La interpretación constitucional y la jurisprudencia constitucional*. Recuperado el 9 de marzo de 2017, de:
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/6/cnt/cnt2.pdf>
- MUÑOZ, R. (2010). *La Constitución Económica. Aproximación*. Recuperado el 10 de marzo de 2017, de:
<http://www.eco.unrc.edu.ar/wp-content/uploads/2011/04/Mu%C3%B1oz.pdf>
- PÉREZ DE MENDIGUREN, J.C., ETXEZARRETA ETXARRI, E. & GURIDI ALDANONDO, L. (2008) *¿De qué hablamos cuando hablamos de Economía Social y Solidaria? Concepto y nociones afines*. Recuperado el 10 de marzo de 2017, de:
http://pendientedemigracion.ucm.es/info/ec/ecocri/cas/perez_etxezarreta_guridi.pdf
- RESICO, M. (s.f.). *El debate sobre los modelos de capitalismo y la Economía Social de Mercado*. Recuperado el 12 de marzo de 2017, de:
http://www.fundacionpreciado.org.mx/biencomun/bc211/M_Resico.pdf
- RUIZ DUEÑAS, J. (s.f.). *La Economía Mixta*. Recuperado el 12 de marzo de 2017, de:
<file:///C:/Users/CSW%20Guest/Desktop/14.pdf>
- VILLALOBOS, F. (s.f.). *El Sistema Tributario Venezolano*. Boletín de Investigación y Posgrado (Décimo Novena Edición). Recuperado el 13 de marzo de 2017, de:
<http://www.ii.urbe.edu/boletines/postgrado/?p=882>

Normativas jurídicas:

CONSEJO DE ESTADO (1984). 1979-1984 Principales leyes aprobadas por el Gobierno de Reconstrucción Nacional. Managua: Centro de Publicaciones Silvio Mayorga.

CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA (1994).

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA (1999).

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE CUBA (2003).

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE ECUADOR (2008).

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR (2014).

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE PARAGUAY (1992).

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY (2014).

CONSTITUCIÓN DEL ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (1952).

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA (2011).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA (2011).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE CHILE (2005).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA (2015).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA (2013).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE HONDURAS (2005).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA (1987). Managua, La Gaceta, Diario Oficial, No. 5.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA (1995). Managua, La Gaceta, Diario Oficial, No. 194.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE NICARAGUA CON SUS REFORMAS INCORPORADAS (2014). Managua, La Gaceta, Diario Oficial, No. 32.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ (2004).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DOMINICANA (2010).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (2014).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA (2009).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ (1993).

LEY No. 562. CÓDIGO TRIBUTARIO DE NICARAGUA Y SUS REFORMAS (2005). Managua, La Gaceta, Diario Oficial, No. 227.